

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta**      **V3222-23**

**Órgano**            SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

**Fecha salida**    12/12/2023

**Normativa**        Ley 29/1987 art. 3 y 5

**Descripción de hechos**    En junio del 2023 fallece el padre del consultante dejando el usufructo a su cónyuge, la legítima estricta a los hijos de su hija premuerta y el resto al consultante y su hermano. El hermano del consultante fallece en agosto del 2023 sin haber aceptado ni repudiado la herencia, dejando la legítima a sus padres y el resto a su hermano. Unos días después fallece la madre, sin haber aceptado ni repudiado ninguna de las herencias, dejando el usufructo al cónyuge, la legítima a los hijos de su hija premuerta y el resto a sus dos hijos.

**Cuestión planteada**        Cómo se debe liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las tres herencias.

**Contestación completa**    En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

Asimismo, el artículo 98.2 de la Ley General Tributaria dispone que los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. Por lo tanto, la contestación a la consulta se refiere únicamente a cómo debe tributar el consultante.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece que:

«1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...».

Respecto al sujeto pasivo, el artículo 5 de la LISD establece que

«Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes.

(...».

Debe indicarse que la cuestión planteada en el escrito de consulta no puede contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que está vinculada al del Derecho Civil en el sentido de que la contestación a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil, en concreto, a la consideración de las herencias del primer y segundo causantes como aceptadas o yacentes.

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1.009 del Código Civil. Los dos primeros de estos artículos disponen lo siguiente:

«Artículo 988

La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres.».

«Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.».

De acuerdo con estos preceptos, la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita (artículo 999, Código Civil), la repudiación debe ser necesariamente expresa (artículo 1008, Código Civil).

Si ha habido aceptación (expresa o tácita), se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Con la aceptación, el llamado a suceder se convierte en heredero y, en consecuencia, hereda al causante.

Si en ese momento, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del heredero fallecido –segundo causante–, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos. En tal caso, consecuentemente, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

Ahora bien, puede suceder que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia, pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil en los siguientes términos:

«Artículo 1006.

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.».

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado “ius delationis”, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el “ius delationis”, herencia por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 11 de septiembre de 2013, cabe concluir lo siguiente:

«...el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisor. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.».

Ahora bien, como se ha dicho anteriormente, la aceptación puede ser expresa o tácita según establece el artículo 999 del Código Civil. Este Centro directivo ya ha contestado en diversas consultas que el hecho de autoliquidar el impuesto no implica la aceptación de la herencia, pero el hecho de no realizar la escritura de aceptación, tampoco implica que no se haya aceptado la misma; el hermano y la madre del consultante pueden haber realizado actos de disposición de la misma que impliquen la aceptación, sin que este Centro Directivo pueda establecer si se ha aceptado o no dicha herencia.

Por lo tanto, si el segundo y la tercera causante habían aceptado la herencia del primer y segundo causante, se habrán producido tres transmisiones, una del padre, primer causante, a su hijo y su mujer, segundo y tercera causantes y a los nietos y al consultante, otra del hermano, segundo causante, a su madre, tercera causante, y al consultante y otra de la madre, tercera causante, al consultante y a los nietos y deberán presentar las distintas autoliquidaciones por las sucesivas herencias incluyendo en cada una los bienes heredados de la anterior herencia.

En el caso de que el hermano y la madre hubieran fallecido antes de aceptar o repudiar las herencias, éstos todavía no eran herederos del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho de los fallecidos a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”).

Por la adquisición hereditaria del "ius delationis", los nuevos herederos adquieren el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante y segundo causante, de forma que si la aceptan se convertirá en herederos directos de dicho primer y segundo causantes y deberán liquidar el Impuesto sobre Sucesiones por esas herencia, de forma separada de la herencia de la tercera causante, por la que también deberán liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, pues solo aceptando la segunda herencia se les transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera herencia.

Por lo tanto, en el caso planteado, por una parte el consultante sucede directamente al primer y segundo causantes, en este caso el padre y el hermano, por disposición testamentaria de estos, pero, además, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, la liquidación del impuesto correspondiente a la sucesión a que se refiere el escrito de la consulta, respecto al "ius delationis", deberá realizarse cuando llegue el término fijado, es decir cuando ha fallecido la tercera causante, su madre, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha. Para que esto suceda, es necesario que el consultante acepte la herencia de la tercera causante, su madre, donde el consultante adquirirá los bienes que poseyera su madre sin tener en cuenta los bienes que hubiera podido heredar la madre de los anteriores causantes, pues no había llegado a aceptar las herencias anteriores. Respecto a estos bienes, la causante es la madre y se atenderá a dicho grado de parentesco para determinar el tipo de gravamen a aplicar.

#### CONCLUSIONES:

En el caso de que el segundo y la tercera causante hubieran fallecido antes de aceptar o repudiar las herencias, estos todavía no eran herederos de los causantes (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la habían repudiado, permanecía vigente el derecho de la fallecida a aceptar la herencia ("ius delationis"), derecho que es transmisible a sus herederos ("ius transmissionis").

Por la adquisición hereditaria del "ius delationis", el consultante adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer y del segundo causante, de forma que si acepta la herencia de la tercera causante heredará directamente del primer y segundo causante, además de la parte que le habían dejado éstos directamente por disposición testamentaria, la parte que el hermano y la madre no llegaron a aceptar y deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones por esas herencias de forma separada de la herencia de la tercera causante, su madre, por la que también deberán liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, pues solo aceptando la herencia de su madre se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera y segunda herencia por la parte que no hereda por disposición testamentaria de los causantes. Por lo tanto, el consultante deberá hacer una autoliquidación por cada uno de los causantes.